



مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية K. U. C. J

For Humanitarian Science



العدد - 1 المجلد - 1 السنة الأولى 2020

دور تدقيق النظير في جودة عمل مراقبي الحسابات في العراق

المحاسب القانوني / سعد جبار حسين الزبيدي
ديوان الرقابة المالية الاتحادي / العراق
Saad.audit72@gmail.com

م.م. نجوم عرار طاهر
جامعة واسط / كلية الادارة والاقتصاد / العراق
Nejoomtaher@gmail.com

المستخلص

ادى التراجع في دور مدققي الحسابات في اداء مهامهم بالشكل المطلوب الى قيام معهد المحاسبين القانونيين في ولاية فلوريدا بتطوير الية مراجعة النظير التي تستند الى مراجعة خارجية للمؤسسة من قبل اشخاص مختصين للاطلاع على كفاءة الرقابة والتدقيق. وقد تم التأكيد على ضرورة خضوع الاشخاص المراقبين الذين يقومون بمراجعة النظير لاعتبارات معينة: منها ان يكون لديهم الخبرة الكافية، وقد مارسوا مهنة محاسب قانوني كما يجب ان يكونوا قد انتموا الى مؤسسة ترعى تدريب وتأهيل الكوادر للقيام بمهمة المراجعة.

وفي ظل الاوضاع الراهنة في العراق وكثرة الشركات الاستثمارية ودخول المستثمرين الاجانب والانفتاح على العالم أصبح من الضرورة حذو الدول المتقدمة الاخرى في اتباع مراجعة النظير. باعتبار ان العراق بحاجة الى تفعيل الجانب الرقابي وجودته من خلال التأكد من سلامة التقارير المالية والاوراق المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الحكومية والشركات على حد سواء كون الجودة اصبحت مقياسا عالميا لقياس كفاءة وفاعلية العمل المؤسسي. كما يجب ان تكون هناك مراقبة للتقارير الصادرة من مراقبي الحسابات ومراجعتها للتأكد من سلامتها ومدى الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية.

الكلمت المفتاحية : التدقيق النظير، جودة التدقيق، المحاسب القانوني، معايير جودة التدقيق، بيئة التدقيق العراقية.

The role of peer review in the quality of auditors' work in Iraq

Nejoom Arar Taher
Wasit University / Iraq
Nejoomtaher@gmail.com

Saad Jabar Hussain
Office of Financial Supervision / Iraq
Saad.audit72@gmail.com

Abstract:

Due to the decline of the auditor's role, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) has developed peer review mechanism that is external reviewing of the organization by

eligible persons to review the efficiency of supervision and auditing. It has been emphasized that auditors who are in charge of peer review should be subject to certain considerations. These requirements are: the auditors have sufficient experience, have practiced the profession Certified Public Accountant and must have been affiliated with an institution that sponsors training and qualification of cadres for the task of auditing.

Regarding the current situation in Iraq and because of the large number of investment companies, the entry of foreign investors and the openness to the world, it has been necessary to follow other developed countries to implement peer review. Therefore, Iraq needs to activate the regulatory and quality concepts to ensuring the integrity of financial reports and accounting papers for both government institutions and companies. Moreover, the audit reports issued by auditors should be monitored to ensure their integrity and reliability to be used by financial statements users.

Keywords: peer review, quality of audit, public auditors, quality control standards, Iraqi audit environment.

المبحث الاول منهجية البحث

اولا-مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في الاجابة عن الاسئلة الاتية:

1. كيف يتم تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية وكونها تعد بصورة صادقة وعادلة والمصادق عليها من قبل مراقبي الحسابات في العراق.
2. هل هناك دور لمجلس المهنة في العراق، وماهي السبل المتبعة من قبله للتأكد من جودة عمل مكاتب مراقبي الحسابات في العراق.

ثالثا-فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها (اعتماد مكتب التدقيق في العراق تدقيق النظر في عملها لغرض تحقيق جودة وفعالية عملها مع وجود دور لمجلس المهنة في متابعة عمل تلك المكاتب).

رابعا-اهمية البحث

تأتي اهمية البحث من اهمية عملية تدقيق النظر للوقوف على مدى جودة تقارير مراقبي الحسابات والبيانات المالية المرفقة بها لتعزيز ثقة مستخدميها.

ثانيا-هدف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

1. تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية بجودة تلك البيانات والمصادق عليها من قبل مراقبي الحسابات.
2. تسليط الضوء على الدور المهم لمجلس المهنة في مراقبة عمل مكاتب مراقبي الحسابات في العراق وجودة عملهم.

المبحث الثاني: مفهوم مراجعة النظراء وانواعها — مدخل نظري

اولا- مفهوم مراجعة النظراء:

ان التطور الحاصل في الدول الكبرى اليوم ما هو الا دليل على كفاءة القيام بالأعمال في مختلف القطاعات. حيث

يتم اختيار الفريق من ضمن مجموعة من اسماء المدققين الذين زاولوا مهنة التدقيق ومسجلين في المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين.

٢- اختيار فريق التدقيق من قبل مكتب تدقيق اخر:

في هذه الحالة يقوم مكتب التدقيق باختيار فريق المدققين لأغراض المراجعة من مكتب اخر للتدقيق، ولكن هنالك ضوابط وشروط لهذا النوع من التدقيق منها: لا يمكن لمكتبي التدقيق عمل تدقيق متبادل بينهما وان يكونا مستقلين عن بعضهما البعض لضمان سلامة المراجعة والتدقيق. فضلا عن اشتراط ان يكون كلا من مكاتب التدقيق منتمين الى المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين. (اسماء:٦٥:٢٠١٣)

ثانيا- مفهوم الجودة:

ان الجودة العالمية للمنتج او الخدمة وما يرتبط بها من رضا الزبون يمثل مفتاح النجاح لاي وحدة اقتصادية. (العاني واخرون، 2002:10).

وعرفت رقابة الجودة وفق المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة الصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين بانها (عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي قبل صدور التقرير للأحكام المهمة التي كونها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل اليها لوضع التقرير، ويجب على شركة التدقيق وضع نظام لضبط الجودة مصمما لتزويدها بتأكيد معقول بان الشركة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وان التقارير التي تصدرها الشركة او شركاء العملية مناسبة في ظل الظروف). (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٤٩:٢٠٠٥).

اي انها اجراءات وسياسات موضوعية من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من ان هذه الاجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى لتطبيق المعايير المهنية المطلوبة. (التميمي، 2006:68).

بدأت الكثير من الدول بفحص اداء العمل المؤسسي منذ الحرب العالمية الثانية للنهوض بواقعها (ايهاب:٥:٢٠٠٩).

وتعرف مراجعة النظر على انها عملية تدقيق ومراجعة القوائم المالية المعدة من قبل المدققين، حيث تتم عملية المراجعة من قبل افراد مختصين من مكاتب تدقيق اخرى. وتم فرض مراجعة النظراء من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين على المؤسسات لضمان كفاءة ونزاهة التقارير المالية وسلامتها من الاخطاء والتلاعب. (اسماء:٦٤:٢٠١٣).

وتعد مراجعة النظر او ما يسمى peer review في اللغة الانكليزية واحدة من اهم الطرق التي تم اتباعها لرفع مستوى الاداء، وتستند هذه الالية على القيام بالعديد من الاجراءات بواسطة مختصين لغرض فحص جودة وفاعلية المؤسسات. وقد تم تطبيق مراجعة النظر في مختلف الاختصاصات فمن الممكن الاستفادة من النظراء في تحليل وتنقيح المقالات من قبل الاقران المعتمدة في المدارس في البلدان المتقدمة. كما تم اعتماد مراجعة النظر لأغراض ترقية المدرسين، وذلك بتقييم بحوثهم المقدمة من قبل نظرائهم في المجال نفسه. وفي مجال التدقيق، فقد تم تطبيق هذه الالية في المراجعة لغرض رفع جودة التقارير المالية والتأكد من الالتزام بالمعايير المتبعة (خالدة:٢٠١٦:٤).

في الولايات المتحدة تم اعتماد مراجعة النظراء في الشركات كافة وأصبح لزاما على اصحاب الشركات والمؤسسات الخضوع الى تطبيق هذا الاجراء. حيث تنص التعليمات الصادرة من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على ضرورة التزام الشركات بالقيام بمراجعة النظر ولكل ثلاث سنوات (Florida institute of CPAs: n.d).

وتقسم مراجعة النظراء من حيث نوعية الفريق المدقق الى نوعين:

١- اختيار فريق مراجعة النظراء من قبل لجنة مراجعة النظر:

في هذه الحالة يتم اختيار مراقبي الحسابات المختصين بمراجعة النظر من قبل المعهد الامريكي للمحاسبين. حيث

للمحاسبين فقد اوجد المعهد قطاعين هما: سوق المال SEC وقطاع الشركات الخاصة ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الاعضاء فيه كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الالتزام من قبل الأعضاء، ويجب توافر المتطلبات الآتية حتى يمكن لشركات التدقيق ان تنضم الى قطاع هيئة سوق المال (تتعلق المتطلبات الثلاثة الاولى ايضا بقطاع الشركات الخاصة وهي متطلبات ذات درجة مرتفعة من الالهمية). (ارينز، 2005، 46):

1. الالتزام بمعايير رقابة الجودة.
2. اجراء فحص النظير الالزامي Mandatory Peer Review. حيث يجب ان يجرى في كل منشأة محاسبية فحصا دوريا لرقابة الجودة وممارسات المراجعة والمحاسبة بها بواسطة منشأة محاسبية اخرى.
3. التعليم المستمر: يجب ان يحصل كل مراجع داخل منشأة المحاسبة على 120 ساعة من التعليم المهني المستمر كل ثلاث سنوات.
4. تعاقب الشركاء Partner Rotation. يجب تعيين شريك جديد للمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريك اخر مكلف بالعملية لمدة سبع سنوات متتالية.
5. فحص الشريك المتزامن Concurring Partner Review. يجب فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة بالشركات العامة بواسطة شريك اخر في منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة.
6. تحريم القيام بخدمات معينة .

ثالثا-معايير الرقابة على جودة اداء مكاتب مراقبي

الحسابات Quality Control Standards

تقوم فكرة فحص اداء مكاتب مراقبي الحسابات بواسطة بعضها البعض على افتراض وجود معايير اداء محددة، وقد عرفت معايير التدقيق المتعارف عليها السلوك السليم في اداء مهمة التدقيق، كما عرفت معايير الرقابة على جودة الاداء التصرفات والسلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب مراقبي الحسابات. واصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الاداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكي 1979نشرة المعايير رقم (1) تضمنت الاتي: (توماس، امرسون، 1989:189).

- الاستقلالية.
- تخصيص العاملين بالمكتب على وظائف مهمة التدقيق.
- الاسترشاد برأي الاخرين.
- الاشراف.
- التوظيف.
- تنمية القدرات المهنية.
- الترقيع والترقية في الوظيفة.
- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- الفحص الدوري لبرامج الرقابة على جودة الاداء.

رابعاً-عناصر رقابة الجودة Elements of Quality

Control

عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب ان تأخذها شركات التدقيق في الاعتبار عند وضع السياسات والاجراءات الخاصة بها . وفي عام 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر الى خمسة ابتداء من عام 1997 والجدول رقم (1) يوضح تلك العناصر (ارينز، 2005:44).

ويهدف تحسين جودة الممارسة داخل شركات التدقيق بما يتسق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الامريكي

خامسا- تجارب الدول في تطبيق مراجعة النظر

تعد مراجعة النظر امراً مهماً للعديد من الدول المتقدمة كونها تساهم في الحد من التهرب الضريبي، وتشجيع المستثمرين في الاعتماد على التقارير المالية التي تم مراجعتها من قبل مدققي الحسابات. كما تعد المراجعة حلاً جذرياً للتخلص من التلاعب بالأموال وكشف الأخطاء الحاصلة في التقارير، وتأتي أهمية مراجعة النظر ومراجعة عمل مدققي الحسابات بعد المشاكل التي واجهتها كبرى الشركات العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية كشركة (Enron) وشركة (World Co). حيث تم اخفاء خسائر طائلة وديون مترتبة على شركة (Enron) للطاقة لسنوات عديدة للحفاظ على صورتها امام مستخدمي البيانات المالية. في عام ٢٠٠٢ عملت شركة (World Co) على تضخيم ارباحها خلال عام ونصف بمقدار (٣,٨) بليون دولار قد تم كشف التلاعب في الشركتين وتعد هذه الحالات من أكبر حالات التلاعب والغش الحاصلة في العالم، حيث كان سببها المدققين اما بسبب عدم اعطاء صورة واضحة عن التقارير المالية او كونهم جزءاً من التلاعب الذي حصل (وميض: ٢٠١٣:٢٢). لذلك حرصت الولايات المتحدة الأمريكية على تطبيق نظام المراجعة في مؤسسات التدقيق لضمان جودة التدقيق (Hazem:2018).

في المملكة المتحدة البريطانية يتم اتباع مراجعة النظر كأداة لكشف الأخطاء وتعديلها. ففي احدى المؤسسات في بريطانيا المسماة OH تم اكتشاف اخطاء بنسبة ٢٧٪ في التقارير ووضح الفريق المسؤول عن المراجعة ان المؤسسة بحاجة الى اجراء التعديلات على تقاريرها المالية (D. Lallo. Etl (2015).

في اوربا اصدرت المحكمة الاوربية لمراقبي الحسابات التعليمات التي توجب الدول القيام بمراجعة النظر. ففي ٢٠٠٧ طلبت المحكمة الاوربية للمدققين كل من النرويج وكندا و استراليا والبرتغال لتنفيذ مراجعة النظر لغرض رفع مستوى كفاءة التقارير.

(European court of auditors :2018)

اما في كوريا فقد تم تطبيق مراجعة النظر في ٢٠١٥ بواسطة مجلس الثبات المالي. ويتم خلال هذه المراجعة التأكد من السياسات المالية المتبعة والمعايير فضلا عن كفاءة وفاعلية المؤسسات في تحقيق الاهداف المطلوبة (2017: FSB).

اما في الدول العربية، فقد فعلت الكثير من الدول العربية مهمة مراجعة النظر كونها سببا اساسيا في القضاء على الاختلاس والتلاعب وتعد ضمانا لتقارير مالية أكثر شفافية وخالية من الأخطاء. وتعد دول مجلس التعاون الخليجي من اولى الدول المطبقة لهذا النظام في المنطقة، من خلال تشكيل اقسام تعنى بمراقبة النظر لضمان جودة الأداء، ومنها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي (COACAG) وكذلك الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (APSOC) التي تعنى بتنظيم وتوجيه عمليات مراقبة الاداء من قبل مراقبي الحسابات. (محمد:٢٠١٠:ص٤).

المبحث الثالث: الجانب العملي

اولا- تطوير جودة اعمال مراقبي الحسابات في ظل مراجعة النظر بالاستفادة من تجارب الدول الاخرى:

اعتمد الباحثان في الجانب العملي دراسة تحليلية لمجموعة الاجراءات المتخذة والقواعد الخاصة بمراجعة النظر المعدة من قبل مجموعة من الدول العربية والاجنبية لغرض الاستفادة منها في حال تم تطبيق مراجعة النظر في العراق. بناء على ذلك سوف يتم تحليل الاليات المتبعة من قبل الدول المطبقة لنظام مراجعة النظر وكما يلي:

١- التجربة الامريكية:

أصدر معهد المحاسبين القانونيين الامريكي مجموعة من الضوابط التي توضح نوع الشركات والمراقبين الخاضعين لهذا الاجراء وامكانية تطبيقه والاستثناءات في هذا الشأن. لذلك سوف تتم دراسة هذه الإجراءات، ويتم اقتراح فيما إذا كان بالإمكان تطبيق القواعد والاجراءات التي وضعها المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين في العراق. اذ سوف يتم اعداد خطة شاملة ابتداء بالأشخاص والشركات

- (ج) ضرورة ان تكون مراجعة النظر وفقاً للمعايير المتعارف عليها وبالوقت المحدد.
- (د) ضرورة الحفاظ على سرية وخصوصية العملاء تحت اي توقيت، واي قوانين، او اي ولاية صادرة من مجلس المحاسبين، ومن خلال التوافق مع الالتزامات المقررة.
- (هـ) ضرورة وصف المشاكل او الحالات الملحوظة خلال عملية مراجعة النظراء من خلال نص خطي.
- (و) ضرورة فهم وإدراك تعليمات معهد المحاسبين القانونيين الخاصة بمراجعة النظراء في حالة الاستقالة.
- (ز) التعاون مع المراجعين النظراء والكيان المسؤول عن الادارة والمجلس في جميع الامور المتعلقة بمراجعة العملاء التي يمكن ان تؤثر على تسجيل الشركة في البرنامج بما في ذلك دفع الرسوم الادارية والترتيب والجدولة واستكمال المراجعة والمعالجة.

توقيت مراجعة النظر

- نصت المعايير الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين على مجموعة من القوانين التي توضح المدة المطلوبة للقيام بمراجعة النظراء وفيما يأتي بعض منها:
- (أ) ان تاريخ استحقاق الشركة لمراجعتها الاولي هي في العادة ١٨ شهرا من تاريخ تسجيلها.
- (ب) عندما تقوم الشركة بمراجعة النظراء فأن موعد الاستحقاق الآتي يكون عادة بعد ٣ سنوات وستة أشهر من نهاية العام لمراجعة النظراء السابقة.
- (ج) ان موعد استحقاق المراجعة هو التاريخ الذي يتم فيه تقديم التقرير.
- (د) يجب ان تغطي المراجعة فترة حالية تبلغ سنة واحدة يتم الاتفاق عليها. وعادة ما تتم عمليات

المشمولين بمراجعة النظر مروراً بالآليات المتبعة وانتهاء بكيفية التطبيق والنتائج المترتبة عليه.

1. شروط عضوية المحاسبين والشركات في AICPA

الخاضعين لمراجعة النظر:

- (أ) يجب ان يكون المدقق عضواً في معهد المحاسبين الامريكي وممارس مهنة المحاسبة العامة في الولايات المتحدة.
- (ب) يجب ان تكون الشركات مسجلة وأن يخضع كادرها الى برنامج تدريبي.
- (ج) كما ان الشركات او مراقبي الحاسبات الخاضعين لمراقبة الاقران يجب ان يكونوا مسجلين في برنامج المراقبة.
- (د) مستخدمو هذه المعايير سواء كانوا شركات او مراقبي حسابات، يجب ان يكونوا على دراية كاملة بهذه المعايير وتطبيقها.
- في الفقرة الرابعة من المعايير تم توضيح انواع المراجعة حيث يوجد نوعان، مراجعة الارتباط، ومراجعة النظام. الاول يتضمن مراجعة العمل المنجز، اما الاخر فيتضمن مراجعة نظام الشركة لأغراض الجودة.

2. شروط الانضمام الى برنامج مراجعة النظر

- (أ) ان الشركات والاشخاص يجب ان يكونوا على توافق مع متطلبات جودة الرقابة سواء في مجال المحاسبة او التدقيق الذي بدوره يؤدي الى تقارير فاعلة متطابقة مع المعايير المتعارف عليها. حيث نصت معايير الجودة الرقابية على ضرورة ان يكون لدى المؤسسة نظام يعنى بجودة الرقابة لكل اعمالها المحاسبية والتدقيقية.
- (ب) يجب ان يكون تدقيق النظر مستقلاً، حيث يتطلب من المؤسسات المسجلة ضرورة الخضوع الى رقابة النظر.

الشركة لمراقبة الجودة يجب ان تكون مناسبة ومصممة بشكل مناسب.

(و) يجب ان يكون لدى الفريق معرفة حول تصميم سياسات واجراءات مراقبة الجودة التي يتم مراجعتها من قبل الشركة وفقا لمعايير المراقبة التي وضعتها AICPA وتحديد السياسات والاجراءات والتخفيف من مخاطر عدم الامتثال للمعايير المهنية المطبقة.

(ز) يتم الحصول على فهم ممارسات المحاسبة ومراجعة الحسابات في الشركة ونظام مراقبة الجودة من خلال اجراءات مثل استفسارات الادارة والموظفين الاخرين ومراجعة السياسات والاجراءات الداخلية للشركة ومراجعة مراقبة جودة الشركة.

4. تخطيط وتنفيذ اجراءات الاختبار للتأكد من المطابقة للمعايير

بعد الانتهاء من عملية التخطيط الخاصة بالمراجعة تبدأ مرحلة التنفيذ متمثلة بأجراء العديد من العمليات التي توضح مدى موائمة العمليات التدقيقية والمحاسبية للمعايير المتعارف عليها. وقد وضح معهد المحاسبين الامريكي هذا الاجراء في الفقرة (٥٤) التي توضح ضرورة قيام الفريق المختص بأجراء اختبارات للمكاتب او الشركات التي تمت فيها المراجعة للتأكد من تماشيها مع المعايير ومطابقتها لمعايير الجودة من خلال القيام بالاختبارات الاتية:

(أ) مراجعة المجالات المهمة التي تخص عمليات الارتباطات التي تمت من خلال مراجعة التقارير والوثائق لتقييم ما اذا كانت هذه الارتباطات (مراجعة النظراء) قد تم اجرائها و الابلاغ عنها وفقا للمعايير المهنية المطبقة و امتثالا لسياسات مراقبة الجودة.

(ب) مقابلة موظفي الشركة على مختلف المستويات وان أمكن اشخاص اخرين مسؤولين عن نشاط او وظائف تخص المؤسسة لغرض تقييم فهمهم

المراجعة خلال ثلاثة الى خمسة أشهر بعد نهاية السنة المالية للشركة.

3. اعتبارات التخطيط

بعد التعرف على الشروط التي يجب اتباعها لتقرير الاشخاص والشركات الخاضعة لمراقبة النظر والية اختيار الاشخاص المسؤولين على القيام بهذه المهمة، أصبح من الضروري الاشارة الى خطوات التخطيط الخاصة بالاستعداد لعمليات المراجعة التي نصت عليها معايير المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين في الفقرات ٣٩ و ٤٠ و ٤١ و ٤٢ وكما يأتي:

(أ) ضرورة حصول الفريق المسؤول عن التقييم على الوثائق التي توضح المراجعة السابقة وخطاب الاستجابة وخطاب القبول.

(ب) وبالاعتماد على الفقرة الاولى يجب على قائد الفريق ان يقرر فيما إذا كانت هنالك حاجة للتأكيد أكثر خلال عملية المراجعة على بعض القضايا التي نوقشت في الوثائق اعلاه.

(ج) يجب على المراجع الاستفسار من الشركة المراد مراجعتها بخصوص بعض المجالات التي يتم درجها في التقرير، وفيما اذا كان هنالك حاجة للتركيز اكثر على بعض منها خلال عملية المراجعة.

(د) يجب ان يحصل فريق المراجعة على فهم كاف لطبيعة المؤسسة وعملياتها المحاسبية والتدقيقية لغرض اعداد خطة المراجعة كما يجب معرفة فلسفة الشركة وتنظيمها.

(هـ) يجب ان يحصل الفريق على فهم كاف لنظام الشركة لمراجعة الجودة وكل ما يتعلق بعناصر الجودة. حيث تنص التعليمات على ضرورة امتلاك كل شركة نظام مراقبة جودة لممارسات المحاسبية والمراجعة بغض النظر عن حجمها كما تنص على ان طبيعة ومدى وشكل سياسات واجراءات

والاجراءات وانواع المراجعة في ظل المعايير الصادرة من معهد المحاسبين القانونيين السعودي:

1. نشأة مفهوم المراجعة في السعودية:

بدأ الاهتمام بموضوع المراجعة الدورية لمكاتب مدققي الحسابات منذ ١٩٩٥ من خلال برنامج مراقبة جودة الاداء الذي تم تطويره من قبل معهد المحاسبين القانونيين.

2. هدف برنامج المراجعة:

يهدف برنامج المراجعة الى التأكد من فاعلية ودقة اداء مدققي الحسابات والتحقق من جودة الاداء.

3. هيكلية وشروط برنامج المراجعة

ان الشروط الخاصة بالقيام بعملية المراجعة في السعودية لا تختلف كثيراً عن الشروط الموضوعية من قبل معهد المحاسبين القانونيين الامريكين، حيث استوجبت المعايير السعودية ما يأتي:

أ) ان تكون هنالك لجنة خاصة من المحاسبين القانونيين للقيام بمهمة المراجعة السنوية او الدورية على ان تكون مستقلة يتم من خلالها تقييم اعمال مكتب المحاسبين ومدى التزامهم بالإجراءات ومعيار جودة الرقابة الدولي.

ب) ان المراقب على جودة الاداء يجب ان يكون من ذوي الاختصاص (محاسب) ولديه خبرة في مجال المراجعة ويكون مسؤولاً عن القيام بإجراءات الفحص والتقييم.

ج) يتوجب على المراقب ان يضع التقييمات بعد القيام بعملية فحص جودة الرقابة من خلال درجات تصنيف معينة وكما يأتي أ- مرض ب. مرض مع بعض الملاحظات ج - مرض مع ملاحظات بحاجة الى تصحيح فوري د- غير مرض

د) يتضمن الفحص السجلات والقيود في الدفاتر المحاسبية كافة.

4. اهداف المراجعة

يهدف معهد المحاسبين السعوديين من خلال هذه المراجعة الى تحقيق ما يأتي:

والتزامهم بسياسات واجراءات سياسة مراقبة الجودة الخاصة بالشركة.

ج) مراجعة الادلة والاثباتات التي توضح اذا ما كانت الشركة قد امتثلت في سياستها و اجراءاتها لكل عنصر من عناصر نظام مراجعة الجودة كما يتضمن ذلك مراجعة الادلة الخاصة بمراجعة النظراء السابقة.

د) مراجعة وثائق و ادلة أخرى، مثل الملفات الادارية وملفات الموظفين و ملفات المراسلات التي توثق المشورات بشأن مسائل تقنية او اخلاقية، و الملفات التي تثبت الامتثال لمتطلبات الموارد البشرية.

5. استعراض نتائج مراجعة النظراء

تنص الفقرتان (٦٦) و(٦٧) من معايير التدقيق والمراجعة والصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة اختتام الاجراءات اعلاه بالنتائج التي حصل عليها الفريق عند مراجعة حسابات الشركة وكالاتي:

أ) ضرورة ان يختتم فريق المراجعة مراجعته من خلال توثيق ما اذا كان هنالك اي امر لفت انتباهه للاعتقاد بأن المراجعة لم يتم اجراؤها او الافصاح عنها وفقاً للمعايير المهنية المطبقة في جميع النواحي.

ب) يجب ان يبلغ قائد الفريق المؤسسة في حال لم يتم اجراء المراجعة او الافصاح عنها وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها وتبلغ المؤسسة بالتزامها بالقيام بأعمال المراجعة بما يتوافق مع المعايير المهنية.

٢- التجربة السعودية:

بعد الاطلاع على المعايير الخاصة بمعهد المحاسبين القانونيين السعودي، توضح مدى اهمية وفعالية القيام بمراجعة اعمال مدققي الحسابات لما لها من دور في تعزيز جودة الاداء. ادناه اهم التفاصيل الخاصة بالشروط

أ) تقييم وفحص الجودة الخاصة بمراقبي الحسابات من خلال فحص مكاتب المحاسبين.
 ب) تحديد مدى التزام المكاتب بمعايير جودة الاداء.
 ج) تقييم الاخطاء الناجمة عن التسجيل والتنفيذ في المكاتب.

د) اصدار تقرير متكامل يوضح مستوى الاداء والجودة.

هـ) توضيح درجة التقييم التي توصل اليها الفحص.
 و) ضرورة اليعاز الى مكتب المحاسب بالقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح الاخطاء وتداركها.

5. مهام مكتب المحاسب

أ) ضرورة تزويد فريق المراجعة بالبيانات المالية السنوية خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية.

ب) ضرورة تطبيق اجراءات الجودة الرقابية كافة.

ج) التعاون مع الفريق المختص بعملية المراجعة.

د) قبول نتائج الفحص والتقييم مهما كانت النتيجة.

٣- التجربة المصرية:

حيث اصدرت جمعية المحاسبين والمدققين المصريين في ٢٠٠٨ معايير المراجعة رقم ١٦٦ والتي تضم ٣٨ معياراً. وتعنى هذه المعايير بفحص مكاتب المحاسبين للتأكد من سلامة العمليات وجودتها. وقد نصت هذه المعايير على مجموعة من القوانين والارشادات الخاصة بعملية المراجعة ومنها:

1. الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة.

2. الشروط الخاصة بتكاليف الاشخاص للقيام بعملية المراجعة.

3. رقابة الجودة الخاصة بعملية مراجعة المعلومات.

4. مرحلة توثيق عمليات المراجعة.
5. التخطيط الفاعل الخاص بعملية المراجعة.
6. ادلة المراجعة.
7. مهام عمليات التنفيذ المتعلقة بالمراجعة.

٤- التجربة الاردنية

ينص قانون تنظيم المهنة الاردني المرقم ٧٣ و الصادر في ٢٠٠٣ على ضرورة مراجعة عمل مدققي الحسابات لغرض ضمان جودة العمل. كما نص القانون على مجموعة من الشروط والارشادات الخاصة بالفرق المسؤولة عن مراجعة المكاتب ومنها:

1. ضرورة التأكد من تفرغ مدقق الحسابات لاجل أعمال التدقيق.

2. التأكد من التزام المدقق بالانظمة و القواعد المحلية و المعايير الدولية.

3. يجب ان تتوافق الاتعاب او الاجور الخاصة بالمدققين مع الانظمة و التعليمات الخاصة بجمعية المحاسبين القانونيين الاردنية.

4. لجان المراجعة لها الحق في مراجعة اعمال المدققين وفي اي وقت وحسب الضرورة.

الخلاصة والاستنتاجات

الخلاصة

نخلص مما تقدم الى اهمية مراجعة النظر كونه احد اساس الرقابة على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق في العراق، حيث اصبحت ضرورة ملحة خاصة بعد زيادة عدد تلك المكاتب والشركات واتساع نطاق عملها، لذا ينبغي على مجلس المهنة في العراق والجهات المعنية بتبني اسلوب مراجعة النظر.

وتوصل البحث إلى بعض الاستنتاجات التي تشير ضمناً إلى مقترحات وتوصيات نضعها أمام الجهات المختصة لأجل العمل على الأخذ بها:

الاستنتاجات

- (1) ان المشاكل التي واجهتها كبرى الشركات العالمية نتيجة اخفاء شركات التدقيق خسائر طائلة وديون مترتبة على تلك الشركات لسنوات للحفاظ على صورتها امام مستخدم البيانات المالية، لذلك حرصت الدول على تطبيق نظام تدقيق النظر في شركات التدقيق لضمان جودة عملية التدقيق.
- (2) ان قيام شركات التدقيق بفحص اداء بعضها البعض وفق معايير اداء وسياسات واجراءات محددة يؤدي الى تحسين جودة الاداء وضمانا لتقارير مالية اكثر شفافية وخالية من الاخطاء الجوهرية.
- (3) تبني مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات او جمعية المحاسبين القانونيين فحص عمل مكاتب وشركات التدقيق من خلال النظراء يساهم في تحقيق رقابة فعالة على عمل تلك المكاتب والشركات.
- (4) وضع اجراءات وسياسات واضحة لعملية مراجعة النظر من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات او جمعية المحاسبين القانونيين يساهم في اصدار تقارير ذات جودة عالية.
- (5) تحديد مؤهلات ودرجة تصنيف مكاتب وشركات التدقيق التي تقوم بعملية تدقيق النظر.
- (6) وضع هيكل خاصة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات للتقارير التي تصدر من مكاتب وشركات التدقيق والخاصة بتدقيق النظر.

جدول رقم (1) يوضح العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد الامانة الموضوعية	يجب ان يتوافر في كافة الافراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ويجب ان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو امين وموضوعي.	يجب ان يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة استقصاء سنويا وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الاسهم وعضوية مجالس الادارة.
ادارة الافراد	يجب وضع السياسات والاجراءات على نحو يوفر تأكيدا مناسباً عن: • توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. • تخصيص العمل على الافراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب • يجب اشتراك الافراد كافة في برامج التعليم المستمر وانشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الاعمال الموكلة إليهم. • يجب ان يتوافر في الافراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الاعمال المخصصة لهم	يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.
القبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة	يجب وضع السياسات والاجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول او الاستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب ان تقلل هذه السياسات والاجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الادارة لديهم للأمانة. ويجب ان تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن اداؤها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.	تصميم أطار لتقييم العمل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الادارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل ان يتم التعامل معه.
اداء عملية المراجعة	يجب ايجاد السياسات والاجراءات التي توفر التأكيد من ان العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في شركات التدقيق.	يجب ان يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على عملية المراجعة قبل استكمالها.
المتابعة او المراقبة	يجب وضع السياسات والاجراءات للتأكد من ان باقي عناصر رقابة الجودة الاربعة الاخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب ان يختار الشريك المخصص لرقابة الجودة اجراءات رقابة الجودة سنويا في الاقل للتحقق من مدى التزام شركة التدقيق بها.

المصدر: اريز ص (44)

قائمة المصادر:

المصادر العربية

- [9] محمد علي جبر. العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن. ٢٠١٠، كلية ادارة الاعمال جامعة الملك سعود. ص٤.
- [10] محمد ابراهيم ٢٠٠٦، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد ٢، العدد ٣.
- [11] وميض مجيد (دور مراجعة النظر في تعزيز الجودة النوعية في عملية الرقابة والتدقيق)، ٢٠١٣، المراقب العام، جمهورية العراق، العدد الثالث. ص٢٢.

المصادر الاجنبية

- [1] AICPA (2018). Questions and answers about the aicpa peer review program. Peer review program. American Institute of Certified Public Accountants. P5-6.
- [2] AICPA peer review program. (2017). PRP Section 6100 Instructions to Firms Having an Engagement Review. American Institute of Certified Public Accountants. P6102.
- [3] D. Lallo. Etl (2015). Impact of peer review audit on occupational health report quality. Occupational Medicine. Glasgow university. P 440-441.
- [4] European court of auditors. (2008). International peer review of the european court of auditors. L-1615 LuxembourgP3.

- [1] الاتحاد الدولي للمحاسبين (اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكييد وقواعد اخلاقيات المهنة) 2005، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان المملكة الاردنية الهاشمية.
- [2] التميمي، هادي، (مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية، دار وائل، الطبعة الثالثة.
- [3] العاني، خيل ابراهيم محمود، القزاز، اسماعيل ابراهيم، كوريل، عادل عبد الملك (ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات الايزو 9001:2000 الطبعة الاولى المكتبة الوطنية، بغداد.
- [4] اسماء اسكندر (دور مراجعة النظر في تعزيز الجودة النوعية في عملية الرقابة والتدقيق)، ٢٠١٣، المراقب العام، جمهورية العراق، العدد الثالث. ص٦١-٦٧.
- [5] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. برنامج مراقبة جودة الاداء المهني. ص١٦-٢٢.

<http://socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx>

- [6] ايهاب عبده نفاذي ٢٠٠٩، مراجعة النظر كأحدى أسس الرقابة على جودة النظر بديوان المحاسبة بدولة الكويت. Higher Eduction Arab Brithish Academy of. ص ١٦.
- [7] توماس، وليم وهنكي، امرسون (المراجعة بين النظرية والتطبيق) دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.
- [8] خالد محمد، مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات ٢٠١٧ جامعة النيلين ص٤-٥-٧.

[5] FSB (2017). FSB completes peer review of Korea. Financial stability board. Press release. P2.

[6] Florida institute of CPAs(n.d.). State of Florida regulatory peer review requirements.

<http://www.ficpa.org/Content/Members/PeerReview/Fl-Reg-Requirements.aspx#law>

[7] Hazem M. Taha. (2018). The impact of the quality of audit firms peer-review on tax evasion. International Journal of Accounting and Economics Studies. P8.